

Gewerblich oder nicht gewerblich?

Die Gerste des Nachbarn dreschen oder für die Biogasanlage im Ort Mais fahren – wie sind **Dienstleistungen von Landwirten** ertrags- und umsatzsteuerlich zu bewerten?



Bei Lohnarbeiten für einen anderen Landwirt, bei denen z. B. ein Mähdrescher eingesetzt wird, der auch im eigenen Betrieb verwendet wird, unterliegt der Umsatz aus dieser Dienstleistung der Umsatzsteuerpauschalierung (LuF unter 600.000 € Gesamtumsatz). Entscheidend kann hier das Verhältnis zwischen Eigennutzung und Dienstleistung sein.

FOTO: SABINE RÜBENSAAT

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Gartenbau. Dazu gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung. Während das Einkommensteuergesetz (EStG) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 EStG den Gewerbebetrieb definiert, enthält § 13 EStG bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft keine weitere Definition des Begriffs „Land- und Forstwirtschaft“. Die Rechtsprechung versteht unter Land- und Forstwirtschaft die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dabei gewonnenen Erzeugnisse.

Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) enthalten Abgrenzungen für Tätigkeiten (hier: Dienstleistungen), die an sich gewerblich sind, aber wegen des Zusammenhangs mit der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugungstätigkeit noch der land- und forstwirtschaftlichen Einkunftserzielung zugeordnet werden können. Die in den Einkommensteuerrichtlinien (R 15.5 EStR) getroffenen Regelungen gelten grundsätzlich auch für landwirtschaftliche Personengesellschaften.

Die grundsätzlichen Abgrenzungskriterien des Einkommensteuerrechts anhand der Umsatzgrenzen sind in der Abbildung dargestellt.

Umsatzgrenzen beachten

Die Abgrenzungsregelungen sehen vor, dass die Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von den Einkünften aus Gewerbebetrieb stets nach den Umsatzgrenzen zu erfolgen hat. Im Gegensatz zu früheren Regelungen wurden in den EStR die Grundzüge der Anwendung der Umsatzgrenzen für alle Abgrenzungsbereiche zusammengefasst. Kernpunkt der Regelungen im Einkommensteuerrecht ist die Feststellung, dass die Umsatzgrenzen von Inhabern land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zweimal angewendet werden können.

Zu diesem Zweck fasst die Abgrenzungsregelung, wie in der Abbildung ersichtlich, zwei Gruppen möglicher gewerblicher Tätigkeiten zusammen und gewährt für jede Gruppe insgesamt einmal die Umsatzgrenze (1/3 Umsatz oder 51.500 €). Es handelt sich zum einen um den Bereich „Verkauf von Waren“ und zum anderen um den Bereich „Dienstleistungen“. In je-

der Gruppe können die Umsätze der Land- und Forstwirtschaft typisierend zugeordnet werden, wenn die Umsätze aus diesen Gruppen insgesamt:

- nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausmachen oder
- insgesamt 51.500 € nicht übersteigen.

Für etwaige gewerbliche Tätigkeiten in beiden Gruppen sehen die Abgrenzungsregelungen eine Kappung vor, sodass in der Summe der Umsätze aus beiden Gruppen diese dauerhaft nicht mehr als 50 % des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausmachen dürfen. Die originären land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte des Betriebsinhabers (z. B. die Vermarktung der Erzeugnisse) bleiben aber grundsätzlich erhalten, da nach den Abgrenzungsregelungen eine Umqualifizierung des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in einen Gewerbebetrieb nicht mehr erfolgen kann.

Zu beachten ist allerdings die Abfärbeproblematik bei Mitunternehmensformen, das heißt bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften, bei denen die vorgenannten Grenzen überschritten werden. Bei diesen kommt es ins-

gesamt zu einer Umqualifizierung der Einkünfte aus Landwirtschaft in Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Ertragsteuerliche Abgrenzung

Im Folgenden werden Maschinen- und Lohnarbeiten aus ertragsteuerlicher Sicht betrachtet.

Folgende Dienstleistungen sind ohne Rücksicht auf die oben genannten Abgrenzungsregeln sofort gewerblich:

- Dienstleistungen mit Maschinen, die eigens für die Erbringung von Dienstleistungen angeschafft wurden und keinen Bezug zum eigenen Betrieb haben.
- Dienstleistungen mit Maschinen, die zu weniger als zehn Prozent im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden.
- Die reine Personalgestellung an einen gewerblichen Betrieb, z. B. die Überlassung eines Mitarbeiters an die gewerbliche Biogas GmbH & Co. KG. Problematisch wird es, wenn Mitarbeiter aus einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft an die Biogasanlage ausgeliehen werden. Eine solche Tätigkeit führt zu gewerblichen Einkünften, die auf die Personengesellschaft abfärben.

Dienstleistungen, die unter Verwendung von im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingesetzten Wirtschaftsgütern erbracht werden:

Für diese Dienstleistungen liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, wenn der Umsatz nachhaltig ein Drittel des Gesamtumsatzes oder 51.500 € (gegebenenfalls unter Berücksichtigung anderer Dienstleistungen) nicht übersteigt. Beispiel: Mit dem eigenen Mähdrescher werden Erntearbeiten im Nachbarbetrieb durchgeführt oder mit dem eigenen Traktor werden Dienstleistungen im Nachbarbetrieb erbracht.

Dienstleistungen mit Wirtschaftsgütern, die nicht im eigenen Betrieb eingesetzt werden:

Solche Dienstleistungen führen von Anfang an zu gewerblichen Einkünften. Beispiel: Ein landwirtschaftlicher Betrieb kauft extra eine Maschine, um damit gewerbliche Dienstleistungen zu erbringen oder ein Forstschlepper ist nur für forstwirtschaftliche Dienstleistungen vorhanden beziehungsweise ein Bagger wird nur für Baggerarbeiten in anderen Betrieben eingesetzt.

Dienstleistungen ohne Einsatz von Wirtschaftsgütern (z. B. Personalgestellung): Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft liegen weiterhin vor, wenn sie in einem funktionalen Zusammenhang mit typischen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten

stehen. Dienstleistungen an gewerbliche Empfänger haben diesen funktionalen Zusammenhang nicht mehr. Beispiel: Der Landwirt hilft im Nachbarbetrieb beim Melken. Dazu bringt er keine Maschine mit. Lediglich die Arbeitskraft wird für typische landwirtschaftliche Arbeiten eingesetzt. Die Leistung an eine gewerbliche Biogasanlage oder einen gewerblichen Dienstleister fällt nicht unter die Abgrenzungsregelung.

Dienstleistungen gegenüber der eigenen Personengesellschaft wie zum Beispiel Geschäftsführerleistungen, Arbeitsleistungen: Es liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Form von Sonderbetriebseinnahmen zur Land- und Forstwirtschaftlichen Personengesellschaft vor. Gewerbliche Einkünfte sind damit nicht gegeben.

Leistungen aus umsatzsteuerlicher Sicht

Unabhängig von den ertragsteuerlichen Abgrenzungsfragen gelten für die umsatzsteuerliche Abgrenzung völlig eigene Gesichtspunkte. Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erbrachte Dienstleistungen setzt voraus, dass:

- sie mithilfe der Arbeitskräfte des Betriebs erbracht werden und die dabei verwendeten Wirtschaftsgüter dem normalen Betriebsvermögen zuzurechnen sind und
- die sonstigen Leistungen normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen.

Diese Definition aus der sogenannten Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) bestimmt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Sichtweise auf die hier relevanten Abgrenzungsfragen.

Dienstleistung unter Verwendung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzter Wirtschaftsgüter:

■ Dienstleistungen an Landwirte – Werden landwirtschaftliche Dienstleistungen an einen anderen Landwirt erbracht, bei denen Maschinen eingesetzt werden, die im eigenen Betrieb verwendet werden, unterliegen die Umsätze aus diesen Dienstleistungen der Umsatzsteuerpauschalierung (LuF unter 600.000 € Gesamtumsatz). In einem aktuellen Verfahren hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden, wie ein Sachverhalt zu beurteilen ist, bei dem ein Mähdrescher zu 80 % für Dienstleistungen und zu 20 % im eigenen Betrieb eingesetzt wird. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Verwendung von 20 % im eigenen Betrieb nicht unerheblich ist



Baggerarbeiten in einer Biogasanlage – Stellt eine land- und forstwirtschaftliche Personengesellschaft Mitarbeiter an eine Biogasanlage ab, führt diese Tätigkeit zu gewerblichen Einkünften, die bei der Personengesellschaft zu einer Abfärbung führen. FOTO: CHRISTIAN MÜHLHAUSEN/LANDPIXEL.DE

und aus diesem Grund die Dienstleistung an einen anderen Landwirt der Umsatzsteuerpauschalierung unterliegen kann. Der Mähdrescher fällt somit unter den Begriff der „normalen Ausrüstung“ des Betriebes.

- Leistungen an Nichtlandwirte – Dienstleistungen an Nichtlandwirte (Gewerbebetriebe, Gemeinden, Privatpersonen etc.) unterliegen der Regelbesteuerung. Für diese Umsätze ist im Zweifel die 4.000-€-Regelung anzuwenden. Diese besagt, dass Landwirte, die ihre Umsatzsteuer pauschalieren, auch für Umsätze, die an sich der Regelbesteuerung unterliegen würden, die Pauschalierung anwenden können, wenn diese Umsätze im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 4.000 € nicht übersteigen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist daher vor allem entscheidend, ob der Leistungsempfänger ein Landwirt oder ein Nichtlandwirt ist.

Dienstleistungen mit nicht im eigenen Betrieb verwendeten Wirtschaftsgütern: Diese Umsätze unterliegen der Regelbesteuerung,

die 4.000-€-Regelung ist nicht anzuwenden.

Dienstleistungen ohne Verwendung von Wirtschaftsgütern: Hier ist zu unterscheiden, ob eine typische landwirtschaftliche Dienstleistung gegenüber einem Landwirt erbracht wird oder ob Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten erbracht werden oder ob die Dienstleistung überhaupt keinen Bezug zu einer landwirtschaftlichen Produktionstätigkeit hat. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die Stellung der „Arbeitskraft“ zu beurteilen ist. In einer aktuellen Entscheidung hatte sich der Bundesfinanzhof mit der Frage der Überlassung der Arbeitskraft des Betriebsinhabers zu befassen. Dabei ging es um die Frage, ob die nahezu vollständige Überlassung der eigenen Arbeitskraft des Betriebsinhabers an einen anderen landwirtschaftlichen Betrieb noch der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt. Der Bundesfinanzhof hat hierzu festgestellt, dass die Dienstleistung von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mithilfe

seiner Arbeitskräfte erbracht werden muss. In diesem Fall muss die Arbeitskraft auch im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden. Wird die Arbeitskraft nahezu vollständig außerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes eingesetzt, fehlt es an diesem Merkmal, sodass der Umsatz der Regelbesteuerung zu unterwerfen ist. Dieser Sachverhalt dürfte in der Praxis häufiger vorkommen. Im Übrigen gelten die vorstehenden Kriterien (für Landwirte oder Nichtlandwirte).

Dienstleistungen gegenüber der eigenen Personengesellschaft, zum Beispiel Geschäftsführerleistungen: Ein Gesellschafter kann an „seine“ Gesellschaft Leistungen erbringen, die auf einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis beruhen, sogenannte nicht steuerbare Gesellschaftsbeiträge. Dabei handelt es sich um Leistungen, die durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten sind.

Demgegenüber sind Leistungen des Gesellschafters gegen Sonderentgelt auf einen Leistungsaustausch gerichtet und damit steuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft. Ob es sich bei der Leistung des Gesellschafters um einen Gesellschaftsbeitrag oder um eine Leistung gegen Sonderentgelt handelt, ist daher anhand der vertraglichen Gestaltung zu beurteilen.

Beispielhaft seien die Geschäftsführungsvergütung und die Vieheinheitenvergütung genannt, jede Leistung eines Gesellschafters kann in jede Gruppe (Gesellschaftsbeitrag oder Leistungsaustausch) eingeordnet werden, es kommt eben auf die Verträge an.

FAZIT:

Die Abgrenzungsfragen zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb sind umfangreich. Völlig eigenständige Rechtsgebiete, nämlich die ertragsteuerliche Sichtweise und die umsatzsteuerliche Sichtweise, müssen nebeneinander betrachtet werden. Die ertragsteuerliche Abgrenzung mit der einheitlichen Anwendung der Ein-Drittel-Umsatzgrenze sowie der 51.500-€-Grenze macht vieles im Ertragsteuerrecht einfach und überschaubar. Dennoch sind gerade bei Personengesellschaften Fallstricke zu beachten. Denn landwirtschaftliche Personengesellschaften, bei denen die Gefahr des Abfärbens besteht, bedürfen einer besonderen Beobachtung. Ein Dauerbrenner bleiben die umsatzsteuerlichen Abgrenzungsfragen.

STEFAN HEINS, – Steuerberater, wetreu LBB Kiel

ABBILDUNG

Ertragsteuerliche Abgrenzungsregelungen

1. Grenze
alle Be- und Verarbeitungs-, Fremdvermarktungs-, Maschinengestellungs- und Lohnarbeitsumsätze nachhaltig ≤ 50 % des Gesamtnettoumsatzes des Betriebes

2. Grenze

- Absatz von Fremderzeugnissen
- Nebenbetrieb (Be- oder Verarbeitung)
- Verwertung organischer Abfälle
- Vermarktung mit Dienstleistungen
- Besenwirtschaft (Weinbau)

- 2. Grenze Maschinengestellung
- Lohnarbeiten

≤ 1/3 Umsatz und ≤ 51.500 €

> 1/3 Umsatz oder > 51.500 €

≤ 1/3 Umsatz und ≤ 51.500 €

> 1/3 Umsatz oder > 51.500 €

Landwirtschaft

Gewerbe

Landwirtschaft

Gewerbe

Quelle: HLBS-Mitarbeiterschulung 2018, Seite 138